



TITLE:

戸數割の性質

AUTHOR(S):

神戸, 正雄

CITATION:

神戸, 正雄. 戸數割の性質. 經濟論叢 1929, 28(6): 801-823

ISSUE DATE:

1929-06-01

URL:

<https://doi.org/10.14989/129759>

RIGHT:

京都帝國大學經濟學會

經濟論叢

第 二 十 八 卷 第 六 號

昭和四年六月一日發行

論 叢

戶數割の性質 法學博士 神戶 正雄

勞銀の理論 文學博士 高田 保馬

マルサスの恐慌論 經濟學士 谷口 吉彦

說 苑

近江商人の活躍について 經濟學士 菅野和太郎

兩圓との關係に就て 經濟學士 堀江 保藏

雜 錄

免償價值について 文學博士 高田 保馬

生産立地理論について 經濟學士 菊田 太郎

中央と地方の豫算形式 經濟學士 中川與之助

國民經濟と大都市經濟 經濟學士 大谷 政敬

大阪市の人口動態 經濟學士 武田長太郎

佛蘭西國營輸出信用保險 經濟學士 近藤 文二

法 令

救護法・農業調査令

附 錄

本誌第二十八卷總目錄

(禁 轉 載)

經濟論叢

第二十八卷 第六號

(通巻第百六十八號)

昭和四年六月發行

論叢

戸數割の性質

神戸 正雄

緒言(本論の目的)

第一段 戸數割の地位 (一)私の意見(A) 説其もの(B) 其論旨(イ)積極的論據(1)租税體系上(2)税質上(3)消極的根據(二)宿利説(A) 説其もの(B) 批評(イ)形式拘泥(3)精神解釋(ハ)地方税體系考慮(三)美濃部説(A) 説其もの(B) 批評(イ)行爲粉分子疑問(3)所得税對照

第二段 人税物税に關する學説 (一)人税物税の別(A)私の説(B) 諸家の説(イ)此區別適用の範圍(1)最多數説(a) 明言するもの(b) 明言せざるもの(2)次多數説(a) 定義したるもの(b) 準用さるべしとするもの(3)少數説(a) 消費税以外の税の別とするもの(b) 所得税外の税の別とするもの(3)此區別の標準(1)租税測定基礎に依るとするもの(2)租税義務の成立及範圍を決する標準に依るとするもの(3)賦課の目標によるとするもの(4)明示せぬものは其他の關係問題(1)人税物税と主體物體税とを同一とするか(a) 全く同一とするもの(b) 人税と主體税とを同一とするもの(c) 物税と物體税とを同一とするもの(d) 人税物税を選むべしとするもの(e) 單に人税物税を用ゐるもの(f) 單に主體税物體税を用ゐるもの(2)財産税の地位(a) 人税とするもの(b) 物税とするもの(3)收益税の地位(a) 全く物税

とするもの(b) 一部人税とするもの(i) 勞働收益税及資本利子税(ロ) 勞働收益税(4) 部分所得税の地位(a) 物税とするもの(b) 人税とするもの(二) 課税物件課税標準等の語義(A) 私の説(B) 諸家の税(i) 課税物件、測定基礎、課税標準を區別して使ふもの(る) 測定基礎と課税標準とを混同し課税物件に對立するものは課税物件、測定基礎、課税標準を混同するものに測定基礎、課税物件を混同するもの(は) 課税物件、課税標準を混同するもの

結論(全文の要旨)

緒言

私は年來、戸數割を一人の税と見て來た。我國の立法者も、其用語に不用意のあつた爲めに誤解を受けたやうだけれども、矢張り之を一人の税の積りで採用して居た。古い時代のことは暫らく措き、最近にては、政府當局者も之を人税の積りで立案して居つたと私は思ふ。現在、戸數割が市町村税の一とせられて居るが、其は所得税附加税に代るべき一人の税として、他の土地家屋營業に對する諸物税と對立して、地方税體系中に特殊の地位、特殊の意義を有つものとせらるべきであると思ふ。然るに最近昭和四年四月號の國家學會雜誌に、宿利行政裁判所評定官が之を物税と斷定せられ、美濃部東大教授が之に對して人税物税行爲税の混合税とせられて居る。兩説ともに各、根拠ある説であつて、一概に否定出來ないとは思ふけれども、私の年來の考と異なるので、私自らも反省をしなければならぬ立場に置かれ、其處で諸書を涉獵して、今一度考直して見

たのであるが、私の舊來の考で差支ないやうに信するに至つたので、茲に所見を披歷する。便宜上、第一段にて戸數割の性質に關する自説と兩先輩の説の批評とを記し、第二段にて參考の爲めに人稅物稅の區別に關する文献の分拆及綜合を試みて置く。

第一段 戸數割の地位

(一) 私の卑見——

(A) 説其もの——私は、戸數割なるものは構戸又は獨立の生計を課稅物件とし、構戸者又は獨立生計者を納稅義務者と爲し、其の資力即ち所得金額及資産狀況を課稅標準と爲し、其の人的給付能力を課稅の目標とした所の人稅だと思ふ。

(B) 其論旨

(い) 積極的論據

(1) 租稅體系上——元來、地方稅としては其基本稅中に、物稅と人稅との並存が望ましく、物稅を主とし、之を助くるに人稅を以てしたきものであり、隨ふて物稅のみから之を仕組むのは宜しくない。然るに戸數割を物稅としては此趣旨に反する。之を人稅として初めて、之が存在の理由がある。之を何としても物稅と解する外ないのならば、其は致方もなく、立法者の過失とす

る外ないのだけれども、之を人税と解し得るものがあるならば、さう解した方が、立法者が租税理論を尊重し正しき事を行ふたことになり得る。之を人税と解することが、地方税體系の理想に適はしむる所以である。

(2) 税質上——そして戸數割は其全き構造を見れば、人税と解することが決してそんなに無理ではない。此税は構戸、獨立生計といふことを形式上の課税物件として居るので、一見、物税のやうにも見ゆるけれども、家屋税や住居税の如く、客觀的に、物的の給付能力を擱まうとするものとは異り、實質的には構戸者、獨立生計者の全き人的、綜合的な給付能力を擱まうとして居り、其課税標準としては、資力、即ち所得金額及資産狀況を選んで居るので、所得税が所得のみから人的給付能力を擱まうとし、其により人税とせらるると相並んで、其所得だけでは現はれざる、其にては尙缺けたる所のものを補ふ爲めに資産狀況を加へて居るのであり、齊しく人的給付能力を擱まうとして居るのであり、齊しく人税とせらるべきものである。所得の外に、資産狀況が加味さるゝが爲めに、此戸數割に物税的分子を加へたものといふべきでなく、むしろ之によりて人税の意味を深めたものとすべきである。此に資産狀況の加味されたといふことは一見すると、所得税に財産税の加へられたとも見られ、其所得税は人税だが、財産税は物税だから、之によりて人税物税の混合となつたやうにも考へらるゝが、後にもいふやうに、財産税を物税とせ

す、むしろ之を人税とするの見解が有力であるのでもあるから、財産税分子が加はつたとしても、其あるが故に、必ずしも、物税分子を加へたとするには及ばぬ。又此戸數割にて所得に依るものは勿論のこと、資産狀況に依る分といへども、此等を各個的に物的に客觀的に見て居るのでなく、構戸者、獨立生活者の人に於ける全き給付能力を、各主觀的に人的に綜合的に見て居るのである。所得と資産狀況とを各人に就き一纏めにして其能力を掴まうとして居るのである。つまり義務者の人的給付能力、之を示すべき資力（もつと具體的にいへば、所得と資産狀況）を課税の目標として居る、獨逸語では其を租税測定基礎（Steuerbemessungsgrundlage）として居るのであるから、之を一人の人税として良いのである。

（ろ）消極的根據——（否定の否定）斯の如く戸數割を人税と解するときの説明のし悪いことが一つ生ずる。其は美濃部教授の指示されたのだが、或人が本宅の外に、別宅を、他市町村に持つ場合に、本宅の屬する市町村にては、戸數割を課し得ても、別宅の屬する市町村にては、其が如何に高大なものであつても、之に課税のしやうがないといふことが生じ得る。其は不都合ではないかといふのである。然るに美濃部教授のやうに之を以て人税に物税を兼ねたものと解するならば、兩市町村にて各相當に戸數割を課し得て都合の良いことになる。宿利評定官のやうに之を物税とするならば尙更に都合が良い（尤も宿利氏自身は本宅の市町村のみに課税權を認めて居られ

る。其點は美濃部教授から非難されて居る。併し之についての私の見解では、戸數割が單なる人税だとしても、各市町村にて構戸（本宅又は別宅）に基いて之を課することにして良いのである。本來、此が人税だとしても、其課税物件が數多の税權に亘りて分存する以上、各税權に於て其々に或度まで之が課税に參與することを許すべしとするからである。其は恰も所得税といふ人税にも起る。此は何人も人税たるを爭はぬが、其にて一人が數多の國、又は數多の地方に亘りて住所又居所を有つとき、各國各地から之が課税に參加して然るべきである。尤も此は地方間に於ては、我邦の準則では、所得税附加税に於て、一人の住處滞在が數多の地方に亘るとき、其の一の地方内に、全く所得源を有たず、其人の所得の中に土地家屋物件營業外の收入がない場合には、其地方は之に課税し得ぬとなつて居る。其は私の意見では不都合だと思ふて居る。其事は他日詳説しやう。

(二) 宿利説

(A) 説其もの——現行戸數割の客體（課税物件）が納税義務者の資力でなくして、構戸、又は獨立生計の事實だから、此が一の客體税、物税だといふのである。

(B) 批評

(い) 形式拘泥——宿利氏は舊府縣税戸數割規則では、納税義務者の資力に對して賦課となつ

て居たのに、其が新しき地方税に關する法律にては、納税義務者の資力を標準として之を課すと改正されたから、納税義務者の資力が課税物件から課税標準に變つたのだと解されて居る。其は併し既に美濃部教授の指摘されたやうに、立法者は此詞の變化に、そんなに大なる差異を與へたのではなく、立法者は現在も義務者の資力を標準とするのみならず、同時に、相も變らず義務者の資力に對して課する積りなのである。

(ろ) 精神解釋——立法者は形式上には、構戸又は獨立生計を課税物件として居るけれども、實質的には、納税義務者の資力、つまり其全き人的給付能力に對して課税することを期するもので、即ち此の實質的の課税物件として居るのである。立法者は、單なる構戸、獨立生計を、家屋税や住居税に於けるが如くに、物的に客觀的に課税しやうといふのではない。之に潛みたる構戸者、獨立生計者の人的給付能力を主觀的、綜合的に課税しやうといふのである。構戸、獨立生計を押へて、其人の人的給付能力を推定し、其に課税しやうといふのであり、恰かも明文上には課税標準として選まれたる義務者の資力が、實は立法者の之によりて課税しやうといふ對象なのである。所得税の場合には、形式上に所得を課税物件とするのみでなく、實質的にも直接に其所得を、即ち義務者の人的給付能力を課税しやうといふのであるが、戸數割にありては、實質的には所得税同様、人の全き給付能力を課税しやうといふのだが、形式的には、構戸又は獨立生

計を見て、其を押へて居る。戸數割は其が構戸、獨立生計（つまり住居）を形式上の課税物件とすることに於て、住居税（家賃税）と似て居るが、之とは實質的の課税物件といふべきものが異り、隨ふて税質が異なることになる。即ち住居税では實質的にも、單に住居、家賃といふものに、客觀的に物的に現はれただけの給付能力を課税しやうといふのであつて、住居者の全き人的給付能力を擱まうといふのではない。そして夫の人税と物税との區別は課税物件の形式に依つた區別なのではなく、課税の目標、即ち實質的の課税物件に依つたもので、其人税とは主體たる人を目當とし、其全き給付能力に基きて課するのだが、恰かも戸數割は、所得税同様、義務者の人を目當でとし、其全き給付能力を擱まうとするもので、人税とすべきである。

(は) 地方税體系考慮——若も宿利氏の説を採れば、戸數割は物税となり、勿論、別に存する土地家屋營業諸税は物税だから、市町村の基本税が凡べて物税のみから成るといふことになる。其は立法者の期する所ではあるまい。

(三) 美濃部税

(A) 説其もの——美濃部教授は、人税物税行爲税の區別を擔税力（給付能力）を推定する根據が人的の所得に在るか、物の所有又は占有に在るか、或種の行爲に在るかに依るの區別とし、そして戸數割の課税の目的物は義務者の包括的の資力であり、其税額を構成する要素中には、土地、家

屋、物件、營業、又は特定の行爲に對する課税をも包含する。其は所得税であり、地稅であり、家屋稅であり、營業稅であり、此等の凡べての要素を包含して、其全體の資力を課税の對象とし、構戸又は獨立の生計を要件として課するものだから、此は人稅、物稅、行爲稅の混合したものだといふて居られる。

(B) 批評

(い) 行爲稅分子疑問——美濃部教授は、人稅物稅行爲稅の區別根據を、擔稅力推定の根據に求め、其が人的所得に在るか、物の所有又は占有にあるか、或種の行爲にあるかに依るとせられる。此に人的所得に在るといはるゝのは、狹きに失する。何とか改められた方が良くはないかと思ふが、其點は兎に角とし、此を暫らく前提として許すとして、然らば、戶數割のやうに、人の全き資力、包括的な全能力に課するものは、いふ所の人的所得に依るものとして、單に人稅とせられても良さうに思はれる。成程、戶數割にては其全資力として、所得のみでなく、資産狀況にも依つては居るけれども、其は主として所得に依るのであり、其の足らざる所を補ひ、人の全能力を握む目的を完成するが爲めに、僅小なる程度にて資産狀況を加味したのに止まるのだから、其は矢張り、むしろ人的所得に依るものとして人稅に入れられても良さうに思ふ。其れでは精密ならずといはるゝならば所得に資産狀況(物の所有又は占有)を加へたものとして、人稅物

税の混合とされるだけに止められて然るべきである。で少くとも行爲税の混合といはるゝだけは餘計のものゝやうに思ふ。

(ろ) 所得税對照——敎授は戸數割の課税の目的物は義務者の包括的の資力で、其税額を構成する要素中に、土地家屋物件營業又は特定の行爲に對する課税をも包含すといはるゝが、然りとすれば所得税の課税の目的物も、矢張り、義務者の包括的の資力であつて、其税額を構成する要素中に、土地家屋物件營業又は特定の行爲に對する課税をも包含し、其が所得税たるのみでなく、地税であり、家屋税であり、營業税でもあるといはなくてはならぬことになり、税の區別が明確を缺くことになるやうである。

第二段 人税物税に關する學說

以上を以て戸數割の地位は明かになつたけれども、實は私の説は私の人税物税に關する特殊の見解から出發して居り、其は又相當諸學説を參照した結果に成るものだから、格別無理の見解でないとは信するが、少くともその用語に於て諸家の説と異つたものがあるのだから、諸家の説が假令用語に於て異つても、趣旨に於ては私の見解と略ぼ一致して居るのを明かにするの必要を感じる。仍つて茲に此税分類に關する諸説、並に之と關聯したる若干の術語に關する諸説を分析し

て明示しやう。

(一) 人税物税の別

(A) 私の説——私は年來、之を凡べての税の區別と爲し、租税課徴の目標となるもの(實質的の課税物件といふべきもの、獨逸學者の租税測定基礎といふたもの)に依るの別と爲す。そして人税は主體たる人を目當とし、其の全體の給付能力に基きて課税するものだけに、物税は課税物件たる物に着眼し、各個の給付能力を示すべき物件に基いて課税するものである。前者に屬するは人頭税、階級税、所得税(其變體たる戸數割)で、其他の税は大抵は後者に屬する。唯だ財産税はむしろ人税に加へて良いと爲す。

(B) 諸家の説

(い) 此區別適用の範圍

(I) 最多數説——は之を直接税のみの區別とするものであり、此にも先づ、

(a) 此事を明言するもの——がある。其はコッサ、コンラード、グルンツェル、エーベルヒ、ノイマンだ(註一)。

(註一) ユッサ、コンラードは共に直接税を人税物税に分つといふて居るが、グルンツェルは、人税と物税とが通例、直接税に纏めらるゝといひ、エーベルヒは此區別が唯、所得税及收益税に適用を見出すと爲し、ノイマンは、直接税を一般直接税、

特別直接税に分ち、其一般直接税を主體又は人税と物體税とに分ち、前者には人頭税、狹義人税、階級税、一般所得税、財産税を入れ、後者には収益税、直接消費税を入れて居る。²⁾

(b) 明言せずとも事實上然るものがある。ヘツケル、コーン、ペラフェルデス、フォツ

ク、シエフレ、クラインウエヒター、メルツアー、ツシンスキ、ウルカー、ウエイスの如し(註二)。

(註二) ヘツケルは、主體又は人税には、純然たる人税(人頭、人、家族、家計、竈の税)と所得税とを入れ、物體又は物税には収益税と財産税とを入れる。コーンは、營利税を主體税物體税交通税と爲し、ペラフェルデスは、税を營利税消費税に分ち其營利税を人税物税交通税に分ち、フォツケは、人税には人頭税勞働収益税所得税を入れ、財産より生ずる収益の税を物税と爲し、シエフレは、地租家屋税營業税財産税を物税と爲し、所得税賃金税を人税と爲す。クラインウエヒターは、物税を以て収益及財産の税と爲し、メルツアーは、物體税の代表は収益税財産税だと爲し、ツシンスキは、人税にては一般所得税の形にて租税物體の規則正しく反覆する取得を單位として捕捉し、物税にて、所得に屬する各個物體の規則正しく反覆する収益が捕捉せらるゝと爲し、ウルカーは、物税と収益税、人税と所得税とは各、同義ではあるけれども、同一ではない。粗なる土地面積の税は、總又は純収益を考慮しないし、人頭税は人税だけども、所得税ではないといふて居り、ウエイスは、物税は義務者の財産の各元素の上に課するものであり、人税は義務者の人に考慮するものだといふ。³⁾

(2) 大多數說——は凡べての税の分類とするものである。

(a) 凡べての税の分類たり得る意義を與へたるもの——ツグナー、バステープル、アリク

ス、ダルトンの如し(註三)。

2) Cossa, Science des finances (traduits par Bonnet). p. 120. Conrad, Fw. 9 Aufl. S. 29. Gruntzel, Fw. S. 38. Echeberg, Grundriss d. Fw. 3-4 Aufl. S. 65. Neumann, Die Steuer und das öffentliche Interesse. S. 552.
3) Heckel, Fw. I. S. 138. Colin, Fw. S. 450. Bela Földes, Fw. 2

(註三) ワグナーは、物税とは所有者の其他の人的事情を考慮せずして、財産物體の上に、此の如きものとして課するの税であり、例之、土地、各個の土地、建物、營業的實在、動的生産方便(資本)、利用財産の一部の上に、及此等の物體の數、範圍、價值等によりて測定せらるる税だといふのだから、其は收益税のみならず、交通税消費税をも含み得る。バスターナルが、人頭税と所得税とが人税で、地租、家屋税、又は財(goods)の上の税は物々だといふのも、其財の上の税といふ詞にて廣く世々の税を含み得る。アリクスが、人税物税(impôts sur les personnes, impôts sur les biens)といふのは、前者は人頭税のことであり、後者は今日行はるゝ一般税で、之を更に直接税間接税に分つことになり、所得税は此見解では物税の一となり、通説とは違かる。ダルトンは、人税物税に三義ありとし、其第一の最自然的の意義では、人税は、人頭税及納税者の純人的特徴の上に基づけらるゝ税であつて、物税は納税者の外にある標準に基づけられる税、例之、所得、家賃、煙草消費額の如きによるものとす(此はアリクスのに當る)。第二義にては、人により拂はるゝ税と物により拂はるゝ税となる(此は不都合だ、凡べての税は人により拂はるゝから)。第三義にては直接税間接税と同一とするものだといふ(此は後にいふスタインのに近い。此はあまり行はれない見方である)。

(b) 本來は直接税の區別なれども間接税にも適用又は準用さるべしとするもの——ストルツの如し(註四)。

(註四) ストルツは、永續的事物狀態によりて課する意味の直接税を、人税物税に區別すと爲し、併し各個の出來事たる直接の課税物件から出發せずして、實質的に課せらるゝ物から出發するだけにては、間接税にも移され得と爲し、消費税は間接人税といひ得るし、交通税は主として物税的だが(利札税、土地收得税、土地増價税、會計監査報酬税)、其他部のものは人税の性質を有つといふ(相続取得税、贈與税、遺産税、自動車税、其他の運送税、地位昇格及稱號附與の印紙税)。

(3) 少數説

Auß. S. 265. Vocke, Fw. S. 175. Schäffle, Steuern. A. T. S. 60. Kleinwächter, Fw. S. 169. Melzer, Fw. S. 46. Tuschinski, Fw. S. 60. Walcker, Fw. S. 34-5. Weiss, Finances publiques. p. 73. 4) Wagner, Fw. 2 Aufl. II. S. 234. Bastable, P. f. 3 ed. p. 272. Allix, Traité élémentaire de science des finances. 5 éd. 407. 410. Dalton,

(a) 消費税以外の税の區別とするもの——フリードベルグの如し(註五)。

(註五) フリードベルグは、一國を形成する關稅並に消費税を別として、其他の税を主體又は人税と、物體又は物税とに分つとし、交通税は或關係にて物體税に似寄る。物體税が課税すべき物體の物的事情に結付き、之を經濟する主體の人的事情に顧慮せざるが如くに、交通税も、一定種の出來事に結付き、此が關係者の人的事情に交渉せぬといふ。⁵⁾

(b) 所得税以外の税の區別とするもの——スタインの如し(註六)。

(註六) スタインは、凡ての直接税(彼によれば此からして所得税が除かれる)は、其終局目的にて個人課税だから主體税だと爲し、間接税は所得を其源に就いて求めないで、唯だ其消費單位の賣却に於ける各個の表現に求めて課税するから、物體税だといふ。⁶⁾

(ろ) 此區別の標準——之につき用語は可なり區々になつて居るけれども、歸する所は私のところである。

(1) 租税測定基礎に依るとするもの——ヘッケル、エーベルヒ、ワグナー、フォツケ、チスカ、グルンツェル、メルツァー等の如し(註七)。

(註七) ヘッケルは、此區別は形式上の測定基礎によるの區別と爲し、主體又は人税とは納稅義務者の經濟的及社會的狀態から經濟的給付能力が導かるゝ税とし、物體又物税とは、經濟的給付能力が個人經濟の營利源の物的(客觀的)成分から確知せらるゝ税とす。エーベルヒは或處にては、物體税にて、收益の大きに於ける經濟主體の個人的の分前及其の一般經濟的地位を考慮することなくして、測定基礎が一定の收益源に置かるゝか、又は租税測定が外形標準によりて生ずるものを示すと爲

P. f. p. 38-9.

5) Strutz, Grundlehren des Steuerrechts. S. 17-19.

6) Friedberg, Allgemeine Abgabenlehre. 2 Aufl. S. 49-51.

7) Stein, Fw. 5 Aufl. II-I. S. 447.

し、他の處にては、入税の下に、人の給付能力が多くは其申告により捕捉せられ、且つ之を高低する個人的元素の考慮の下にある税を理解し、物税にては税が唯だ課税物件の一定の特徴により測定せられ、經濟主體の個人的事情及其人的機能が物體の收益能力の上に行ふ影響を考慮しないものであると爲す。フゲナーは税が測定基礎によりて入税物税に分たると爲し、入税とは義務者の人的事情又は彼に主觀的に纏められたる所得及財産事情に適應するものであり、物税とは資格者たる個人から離れて考察されたる(客觀化されたる)財産事情に結付くものであるとす。フォツケは、人其ものが測定基礎たるときに税が入税であり、更には其測定基礎が常に人的性質及事情に存するものとみてなく、人的勞働成果(貨金及凡べての勞働報酬)に存するものも、更に人に統一されたる各個の測定基礎の全體に存するものも入税とすることとなり、物體税又は物税は人から獨立して、物體から又は物體の爲めに要求せらるゝ税とせられることとなつたといふ。チスカも、測定基礎から税を入税物税に分つと爲し、入税とは課税物件に結付かず、租税主體、人に結付く税だといふ。ゲルンツエルは、此區別を以て測定基礎を出發點とするものと爲し、入税とは直接に義務者から特に其所得又は財産から課せらるゝものと爲し、物税とは收益を生ずる物體、即ち或は一の全き企業か、又は各個の、此に纏められたる生産元素かを課するものとする。メルツァーは、此區別が形式上の測定基礎より出發すと爲し、主體又は入税は、經濟的給付能力が租税義務ある人の經濟的及社會的狀態から導かるゝ税、物體又は物税とは、經濟的給付能力が個人經濟の營利源の物的成分から確知せらるゝ税であり、此に財産及財産物體が租税義務の額の爲めの標準となるといふ。

(2) 租税義務の成立及範圍を決定する標準によるとするもの——ストルツツの如し(註八)。

(註八) ストルツツは、主體税又は入税の特徴は、租税義務の成立及範圍の爲めに、納税者たる經濟主體の個人的に、人に纏められたる事情が決することに在つて、物體税又は物税の特徴原則上、租税主體の個人的事情に顧慮せずして、各個の物體の存在及性質が標準となることにありとす。

(3) 賦課の目標によるとするもの——バスターブルの如し(註九)。

- 8) Heckel, a. a. O. S. 138. Ebeberg, Fw. 18 & 19 Aufl. S. 224. Der- selbe, Grundriss. S. 65. Wagner, a. a. O. S. 234. Vocke, a. a. O. S. 174. Tyszka, Fw. 2 Aufl. S. 88, 167. Gruntzel, a. a. O. S. 38. Meitzer, a. a. O. S. 46.
- 9) Strutz, a. a. O. S. 18-9.

(註九) パステープルは、人税とは、人が賦課に於ける目標 (note) として取らるゝ税であり、物税とは、人よりは以外の物體に賦課せられて所有者又は占有者に直接の考慮を拂ふことのなきものだといふ。¹⁰⁾

(4) 何に依るかを明示せぬが、結局、前諸説と大差なきもの——コンラード、コーン、クラインウエヒター、コツサ、フリードベルグ、フイスチング、ツシンスキー、ボツク、ベラフェルデス、ラウ、ブレーン、ヤリグマン、ウェース等の如し(註一〇)。

(註一〇) コンラードは、人税にては、人が經濟人に向ふて其給付能力を見積るのに、物税では、人が經濟的企業又は經濟せらるる物體に止まると爲し、コーンは、主體税は、營利を其が租稅義務ある人の處理すべき所得として現はるゝときに初めて課稅すること、物體税は其から人の所得が成形さるゝ収益能力ある成分に止まることにて、二税が區別せらるゝと爲し、クラインウエヒターは、物税は一定の財産の塊に、人の上の顧慮なくして課せらるゝのに、人税は人が給付能力を有つことが假定さるゝの故に自然人に課せらるゝものと爲し、コツサは、物税は所得の各別の部門を、所有者の經濟狀態から獨立し隨つて負債を考慮しないで課するもの、人税は義務者の財産又は所得を、其全體に於て又は其各部に於て課するものとする。フリードベルグは、物税にても、納稅義務は矢張り人に屬するが、物體税又は物税としての名稱は、次の理由から辯護せられる。人が此税にていはゞ、物其もの、其収益、又は價值、又は範圍、又は同時に凡べて此等の特徴に向ひ、之を經濟する人の個人的事情、隨つて特に此が價值又は収益の如何なる部分が負債の爲めに彼に其自身の處理に止まらるゝかを問はぬことによりてあると爲し、フイスチングは、物體又は物税としての収益税と人税とさるゝ所得税との對立に現はれたる反對は次の點に存する。所得税にては擔稅者の十分なる、凡べての源から出でたる収益の全體に現はれる給付能力が考察せらるゝのに、収益税にては、唯、人的給付能力の制限せられたる考察が可能なことだと爲し、ツシンスキーは、人税又は主體税にて、税が一般所得税の形にて、租稅物體の規則正しく反覆する收得を單位として捕捉する、そして物税では所得に屬する各

個の物體の規則正しく反覆する收益が捕捉さるゝと爲す。ボツクは、主體又は人税にて、人の主觀的要素、生産費及負債が考慮せらるゝと爲し、ベラフェルデスは、人税は營利の主體の上に課するもの、物税は營利の物體の上に課するものとし、ラウは、物税は財産事情による税、人税は人的事情による税とし、ブレーンは、物體税は人税と區別して物の上の税を意味すと爲し、セリグマンは、人税は、人として人の上に課せらるゝ税、物税は人の上よりはむしろ物の上に課せらるゝ税とし、ウーニスは、物税は義務者の財産の各元素の上に課せらるゝもの、人税は義務者の人（彼の家族事情等）に考慮せらるゝものであるとする。¹¹⁾

（は）其他の關係問題

（1）人税物税と主體税物體税とを同一視するか否か

（a）全く同一視するもの——ヘツケル、エーベルヒ、ストルツツ、フリードベルグ、コツサ、ワグナー、メルツァーの如し（註一一）。

（註一一）尤も此中、ワグナーは、一般に取られて二のものが殆んど同一を示すといふて居る。¹²⁾

（b）人税と主體税とを同一視したるもの——ノイマン、ボツク、ツシンスキーの如し。¹³⁾

（c）物税と物體税とを同一視するもの——フォツク、フィスチングの如し。¹⁴⁾

（d）人税物税を主體税物體税よりも選ぶべしとしたるもの——ストルツツである。¹⁵⁾

（e）單に人税物税を用ゐたるもの——ベラフェルデス、コンラード、グルンツエル、チスカ、クラインウエヒター、ワルカー、ラウ、バスターブルの如し。¹⁶⁾

11) Conrad, a. a. O. S. 29. Cohn, a. a. O. S. 450. Kleinwächter, a. a. O. S. 169-170. Cosca, l. c. p. 120. Friedberg, a. a. O. S. 50. Fuisting, Grundzüge der Steuerlehre. S. 83-4. Tuschinski, a. a. O. S. 60. Book, Fw. S. 242. Bea Földes, a. a. O. S. 265. Räu, Fw. 5. Aufl. l. S. 440. Plehn, P. f. 5. ed. p. 70. Seligman, Studies in p. f. p. 191. Weiss, l. c. p. 73.

(f) 單に主體稅物體稅を用ゐたるもの——スタイン、コーンの如し。¹⁷⁾

(2) 財産稅の地位

(a) 人稅とするもの——ワグナー、コンラード、ノイマン、コッサ、グルンツェル、ボツク、セリグマンの如し。¹⁸⁾

(b) 物稅とするもの——ヘツケル、クラインウエヒター、シエフレー、メルツァーの如

し。¹⁹⁾

(3) 收益稅の地位

(a) 收益稅は物稅だとするのが通說であるけれども、

(b) 其一部のもの、特に勞働收益稅と資本利子稅とを物稅たらずとする見解が往々にして行はれる。

二〇。

(イ) 勞働收益稅及資本利子稅を物稅より除くもの——エーベルヒ、ワグナーの如し(註一

(註二)) エーベルヒは、收益稅は一部、物稅とされ(地租家屋稅營業稅)、一部、人稅とさるゝ(資本利子稅、勞銀及俸給稅)。併し限界は動搖的である。所謂、物稅にて實際の收益(純益)、及租稅義務者の給付能力に影響する事情が考慮に引かれることが多くなればなるほど、此が人稅に近づくといひ、ワグナーは、類似の併し多少特段なる且つ一層外形的の意味に

12) Heckel, a. a. O. S. 138. Eheberg, Fw. S. 224. Derselbe, Grundriss. S. 65. Strutz, a. a. O. S. 17. Friedberg, a. a. O. S. 49. Cossa, l. c. p. 120. Wagner, a. a. O. S. 234. Melczer, a. a. O. S. 46.
13) Neumann, a. a. O. S. 552. Bock, a. a. O. S. 242. Tuschinski, a. a. O. S. 60.
14) Vocke, a. a. O. S. 174. Fuisting, a. a. O. S. 83.

て人が二三の特別の税、即ち地租、家屋税、往々にして營業税を物税と爲し、賃金及俸給税並に種々なる形の所得税を此意味の人税として區別する。……勞働税にては所得税への過渡がある。賃金及俸給税、並に多少此と一に結付きたる獨立自由職業に於ける勞働收益税、並に貸付利子税は往々にして唯、所得税の一節として存したといふ⁶²⁰⁾

(ロ) 勞働收益税を物税より除くもの——シエフレ、フォッケ、ツシンスキーの如し

(註一三)

(註一三) シエフレは、賃金税を人税と爲し、フォッケは、人税には、人的の當に性質のみならず(入頭税の場合)、特に又營利源(凡べての種類の勞働)(勞働收益税の場合)及全き所得に於ける税を示し、財産から生ずる收益の税は物税とせらるゝと爲し、ツシンスキーは、物税の例として、地租家屋稅營業稅資本利子税を擧げて勞働收益税を除く⁶²¹⁾

(4) 部分所得税の地位

(a) 收益税の變體として物税とも見られ得るが(註一四)、

(註一四) パステープルは、所得税は確かに人税だが、英國所得税のシエヂュールAは、確かに物税たる佛國の地租に頗る似たるものだといふ⁶²²⁾

(b) 之に人の主觀的事情の考慮が来るだけにて、人税物税の混合とも、物税から人税への過渡とも、又は全く人税だともいはれ得る(註一五)。

(註一五) 例之、フォッケは、所得税が一の人税たるときに、部分所得税も亦然らざるを得ぬ。併し所得が土地から家屋から資本から又は營業財産から生ずるときに、此が人の手に全き所得として統一さるゝまでは、收益であつて、人から獨立して物の收益である、其爲めには物税が拂はるゝことになる。だから部分所得税は人税であつて同時に物税であるといふて居

15) Strutz, a. a. O. S. 17.
16) Bela Földes, a. a. O. S. 265. Conrad, a. a. O. S. 29. Gruntzel, a. a. O. S. 38. Tyska, a. a. O. S. 88. Kleinwächter, a. a. O. S. 169. Walcker, a. a. O. S. 34-5. Rau, a. a. O. S. 440. Bastable, l. c. p. 272.
17) Stein, a. a. O. S. 447. Cohn, a. a. O. S. 450.

リ、コツサは、義務者の所得を其全體に於て又は其各部に於て課するものを人税とするから、部分所得税は明かに人税だとさるゝことになる。¹⁸⁾

(二) 課税物件課税標準等の語義

(A) 私の説——私は年來、課税物件と課税標準とを區別し、課税物件とは、爲めに租税の給付さるべき物體又は事情であつて、課税標準とは租税賦課の標準となるものとした。其を例示するに、所得税にての課税物件は所得、課税標準は所得金額。地租の課税物件は土地（又は土地の所有）、標準は法定地價。酒造税の物件は酒の製造、標準は造石高。相續税の物件は相續、標準は相續財産（相續人の取得財産）の價格とする。¹⁹⁾ 然るに人税か物税かを決する區別標準は右の課税物件、課税標準の何れによつても得られない。むしろ其は課税の目標、つまり實質的の課税物件といふべきものに依らなければならぬ。其は獨語にて租税測定基礎といふ特別の詞で表はさるゝものに外ならぬが、其が實は獨逸にても往々にして課税物件と混同して使はれ、又時として課税標準と混同されて居る。實は物件と標準との中間物なのである。

(B) 諸家の説

(i) 課税物件 (Steuerobjekt) 租税測定基礎 (Steuerbemessungsgrundlage) 課税標準 (Steuermassstab) を區別して使用するもの——ストルツツの如し（註一六）。

18) Wagner. a. a. O. S. 234. Conrad, a. a. O. S. 29-30. Neumann, a. a. O. S. 552. Cossa, l. c. p. 120. Gruntzel, a. a. O. S. 38. Bock, a. a. O. S. 242. Seligman, Studies, p. 191.
19) Heckel, a. a. O. S. 138. Kleinwächter, a. a. O. S. 169. Schäffle, Steuern. A. T. S. 60. Melzer, a. a. O. S. 46.

(註一六) ストルツに依ると、課税物件は、爲めに租税の拂はるべき事情であり、測定基礎とは、其性質に従ふて租税の高さが測定される物又は事情であり、課税標準とは、其によりて租税の高さが測定せらるる租税測定基礎の性質(數、大さ、價值など)である。²⁰⁾ 試みに之を我邦の戸數割に當て見ると、其課税物件は構戸、又は獨立の生計。測定基礎は構戸者又は獨立生計者の全給付能力又は資力。課税標準は構戸者又は獨立生計者の資力、又はむしろ所得金額及資産狀況である。

(ろ) 測定基礎と課税標準とを混同して課税物件に對立するもの——コッサ、エーベルヒである(註一七)。

(註一七) コッサは、租税測定基礎とは、租税賦課の標準(Massstab)として役立つ所の事實又は物體を示し、課税物件とは、税の土臺となる物體、事實、人だとする。エーベルヒも、課税物件とは、其れに租税が結付き、其に物的の租税義務が基き、且つ其よりして此税が其名を有つ物體又は出來事であり、租税測定基礎とは、租税測定土臺となる大さであり、即ち所得、收益、財産の大さ、消費税にては租税義務ある商品の量又は價值。交通税にては物體又は權利の價值の如きだと爲す。²⁰⁾

(は) 課税物件、測定基礎、課税標準を混同するもの——ロツシア、ヘッケル、メルツァーの如し(註一八)。

(註一八) ロツシアは、課税物件(測定基礎)とは、法律によりて租税義務の動機、詔し、及標準(マスタートープ)として示さるる物體又は行爲だと爲し、ヘッケルは、測定基礎又は課税物件とは、租税賦課の爲めの標準(マスタートープ)を供する物體又は出來事だと爲し、メルツァーも、測定基礎又は課税物件は、其によりて租税が其標準(マスタートープ)として課せらるる物體、行爲、又は出來事だといふ。²²⁾

20) Eheberg, Grundriss. S. 65. Wagner, a. a. O. S. 235-236.

21) Schäffle, Steuern. A. T. S. 60. Vocke, a. a. O. S. 175. Tuschinski, a. a. O. S. 60.

22) Bastable, l. c. p. 272.

23) Vocke, a. a. O. S. 175. Cossa, l. c. p. 120.

(に)測定基礎、課税物件を混同するもの——は頗る多い。エーベルヒ(他の場合に於ける)、チ

スカ、ワグナー、シエフレー、フォッケ、フィスチング、ボツクの如し(註一九)。

(註一九) エーベルヒが著者に於て、測定基礎又は課税物件とは、法律によりて課税の基礎又は理由とせらるゝ物體、行爲又は出来事を示すと爲し、チスカは、課税物件又は測定基礎とは、課税の土臺となる特別の物體だとし、ワグナーは、測定基礎又は課税物件とは、其により税が賦課せらるゝ事實又は物體だと爲し(尤も彼は課税物件に獨立の意義もあると爲し、其場合には、爲めに税の拂はるべき事情とす)、シエフレーは、其爲めに租税義務が存し、且つ其にて租税義務が客觀的の租税義務となる物體又は事實が課税物件であり、其課税物件が取も直さず租税の測定せらるゝ物體又は事實、所謂、測定基礎だといひ、フォッケは、人は課税物件を測定基礎と同意義と認める。測定基礎とは其によりて租税能力の測定せらるゝもの、即ち物體、事實又は事情だと爲し、フィスチングは、物、物の集まり、法律事實、行爲が課税の基礎として役立ち得る。課税物件といふときに、常に唯だ、課税の基礎の意味にて話さるゝを得と爲し、ボツクは、測定基礎、課税物件は、課税の基礎となる物體又は出来事だといふ。²⁴⁾

(は)課税物件、課税標準を混同するもの——ハンターの如し(註二〇)。

(註二〇) ハンターは、其上に税の計算が爲さるゝ物が課税標準と呼ばれ、其は租税主體と區別して課税物件といふときに人の考に有つものだといふ。²⁵⁾

結 論

24) 拙著、大系 267-8.

25) Strutz, a. a. O. S. 13.

26) Cossa, Fw. (bearbeitet von Eheberg) S. 72. Eheberg, Grundriss. S. 63.

27) Roscher, Fw. 5 Aufl. I. S. 176. Heckel, a. a. O. S. 135. Melczre,

以上要之、戸數割が人税か物税かを決するのには、先づ人税物税の區別、並に之と關聯して租税の術語の意義をも考究しなくてはならぬが、私の今日までに考察した結果では、此人税物税の區別は、所謂、租税測定基礎、其は課徴の目標、又は實質的の課税物件ともいふべきものに依るの別であり、人税とは租税主體たる人を目當てとし、其の全給付能力に基きて課税するものであり、物税とは課税物件たる物に着眼し、各個の給付能力を示すべき物件に基いて課税するものであるとして良からうと思ふ。そして之を前提として許すときに、戸數割は構戸者又は獨立生計者の全き給付能力に基きて課するものとして、人税として可なりと考へる。立法者の用語に拙きものがあつたかは知らぬが、彼の立法精神も亦た實に茲にあつたことは、私の信じて疑はぬ所である。

- a. a. O. S. 27.
 28) Eheberg, Fw. S. 183. Tyszka, a. a. O. S. 84. Wagner, a. a. O. S. 226, 228. Schäffle, Steuern. A. T. S. 60. B. T. S. 40. Vocke, a. a. O. S. 174, 177. Fuisting, a. a. O. S. 3. Bock, a. a. O. S. 242.
 29) Hunter, P. f. p. 125.